

5. **Мальська, М.П.** Корпоративне управління: теорія та практика. Підручник. / М.П. Мальська, Н.Л. Мандюк, Ю.С. Занько – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 360 с.
6. **Мозгова, Л.О.** Методичні підходи до оцінки якості корпоративного управління підприємством [Електронний ресурс] / Л.О. Мозгова: режим доступу до матеріалів: [http://www.rusnauka.com/9\\_DN\\_2010/Economics/61880.doc.htm](http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61880.doc.htm).
7. **Пігуль, Н.Г.** Актуальні питання розвитку корпоративного управління в Україні / Н.Г. Пігуль // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. Вип. 34 [Текст] : збірник наукових праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. – С.238-242
8. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008.– № 514-IV.
9. **Шульга, І.П.** Рейтинг корпоративного управління акціонерних товариств: порівняння світового та вітчизняного досвіду [Електронний ресурс] / І.П. Шульга: режим доступу до матеріалів: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=401>

Рукопис подано до редакції 19.03.14

УДК 657.421

Я.О. ІЗМАЙЛОВ, канд. екон. наук, доц., КЕІ Криворізький національний університет

## ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВО-СУБ'ЄКТ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розглянуто методологію й організацію обліку надходження нематеріальних активів за Міжнародними стандартами фінансової звітності та відповідно до національної практики. Запропоновано методику обліку курсових різниць при імпорті нематеріальних активів.

Ключові слова: облік, нематеріальні активи, імпорт, оцінка, фінансова звітність.

**Проблема та її зв'язок з науковими та практичними завданнями.** З розвитком євроінтеграційних процесів в Україні та переходом на використання міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) набуває актуальності розв'язання методологічних та організаційних питань обліку і формування звітності про нематеріальні активи. Щоб дотримуватись концептуальної основи МСФЗ, яка передбачає забезпечення чотирьох основних якісних характеристик фінансової інформації, таких як зрозумілість, доречність, достовірність та зіставність, слід розробити чітку та прозору методику обліку та оцінки нематеріальних активів, особливо при операціях з їх імпорту. Збільшення вартості нематеріальних активів підприємства-суб'єкта міжнародного бізнесу впливає на амортизацію, яка в свою чергу формує ресурси для їх оновлення. Разом з тим відсутність правильної, обґрунтованої оцінки нематеріальних активів та їх недосконалий облік можуть призвести до відображення заниженої чи завищеної вартості цих об'єктів, що у свою чергу впливає на фінансові результати та розміри податків, що сплачує суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності. Недостатня методологічна розробленість і дискусійність багатьох складових обліку нематеріальних активів зумовлюють необхідність вдосконалення порядку обліку та оцінки при імпорті цих активів.

**Аналіз досліджень та публікацій.** Методологія обліку, оцінки та подання фінансової звітності про нематеріальні активи та міжнародні операції активно досліджується багатьма українськими і зарубіжними вченими. Найбільш докладну інформацію містять наукові розробки вітчизняних науковців І.А.Бланка, Л.В.Бражної, М.М.Бразилія, Ф.Ф.Бутинця, Т.Войтенко, С.Ф.Голова, З.В.Задорожнього, В.М.Костюченко, Я.Д.Крупки, В.М.Пархоменко, І.М.Павлюка, А.А.Пересади, Х.Скоп, В.В.Сопка, Н.М.Ткаченка, В.Г.Федоренка, М.Г.Чумаченка, а також закордонних авторів Х.Андерсона, Г.Александера, С.Барнеса, Дж.Бейлі, Г.Бірмана, Р.П.Булиги, Г.Велша, Б.Нідлза, П.І.Камишанова, Д.Колдуелла, І.І.Просвіріної, Р.Холта, У.Шарпа, С.Шмідта, Д.Шорта та ін.

Зокрема, І.І.Просвіріна [1] та Р.П.Булига [2] пропонують в своїх дослідженнях новий погляд на нематеріальні активи через інтелектуальний капітал. М.М.Бразилій [3] і Л.В.Бражна [4] у своїх працях зосереджують увагу на порядку відображення в обліку створення нематеріальних активів. Х.Скоп [5] розглянуто особливості бухгалтерського визнання та оцінки нематеріальних активів, які окремо придбані чи отримані та власно створені підприємством. Проте досі

не вдалось побудувати систематизовану методику обліку та оцінки надходження нематеріальних активів, в т.ч. імпортованих.

**Постановка завдання.** Метою статті є формування з використанням МСФЗ систематизованого методичного та організаційного забезпечення обліку та оцінки надходження нематеріальних активів, у т.ч. за імпортом, для його практичного застосування на підприємствах-суб'єктах зовнішньоекономічної діяльності.

**Викладення матеріалу та результати.** Відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» [6], нематеріальний актив - це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Актив відповідає ритерію можливості ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо він: а) відокремлений, тобто є можливість його відокремлення або відділення суб'єкта господарювання і продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо або разом з відповідним контрактом, активом чи зобов'язанням; б) виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.

Облік та оцінка надходження нематеріальних активів за МСФЗ наведені на рис. 1.

СПОСІВ НАДХОДЖЕННЯ	ПЕРВІСНА ОЦІНКА							
Придбання (створення) нематеріальних активів	<p><i>За собівартістю. Включає:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- купівельну ціну (у т.ч. ввізне мито та безповоротні податки на придбання) за вирахуванням торговельних знижок;</li> <li>- Оцінка нематеріальних активів при створенні власними силами проводиться в два етапи: дослідження (витрати не включаються до собівартості) та розробки (включаються);</li> <li>- витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням об'єкта у місце та стан, необхідні для його використання у спосіб, визначений керівництвом (виплати працівникам, доставка та розвантаження, установка та налагодження, гонорари фахівцям; перевірка, чи є актив придатний для функціонування);</li> <li>- первісно оцінені витрати на розробку і демонтаж об'єкта та відновлення майданчика, на якому він розташований, зобов'язання щодо яких виникли під час придбання об'єкта або внаслідок використання об'єкта упродовж певного періоду для цілей інших, ніж виробництво запасів протягом цього періоду. Для обліку та оцінки таких витрат застосовують МСБО 2 «Запаси»</li> </ul> <table border="1" data-bbox="544 1070 1362 1272"> <thead> <tr> <th data-bbox="544 1070 798 1104">Придбання:</th> <th colspan="2" data-bbox="798 1070 1362 1104">Створення:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="544 1104 798 1272"> <i>Д-т «Розрахунки за ПДВ», «Нематеріальні активи» К-т «Грошові кошти», «Розрахунки з кредиторами»</i> </td> <td data-bbox="798 1104 1098 1272"> <i>Власними силами: Д-т «Нематеріальні активи в процесі розробки» К-т «Виробництво», «Готова продукція», «Незавершене будівництво»,</i> </td> <td data-bbox="1098 1104 1362 1272"> <i>Підприємним способом: Д-т «Розрахунки за ПДВ», «Нематеріальні активи» К-т «Розрахунки з кредиторами»</i> </td> </tr> </tbody> </table>		Придбання:	Створення:		<i>Д-т «Розрахунки за ПДВ», «Нематеріальні активи» К-т «Грошові кошти», «Розрахунки з кредиторами»</i>	<i>Власними силами: Д-т «Нематеріальні активи в процесі розробки» К-т «Виробництво», «Готова продукція», «Незавершене будівництво»,</i>	<i>Підприємним способом: Д-т «Розрахунки за ПДВ», «Нематеріальні активи» К-т «Розрахунки з кредиторами»</i>
Придбання:	Створення:							
<i>Д-т «Розрахунки за ПДВ», «Нематеріальні активи» К-т «Грошові кошти», «Розрахунки з кредиторами»</i>	<i>Власними силами: Д-т «Нематеріальні активи в процесі розробки» К-т «Виробництво», «Готова продукція», «Незавершене будівництво»,</i>	<i>Підприємним способом: Д-т «Розрахунки за ПДВ», «Нематеріальні активи» К-т «Розрахунки з кредиторами»</i>						
Безоплатно отримані	<p>Справедлива вартість або номінальна вартість плюс усі витрати прямо пов'язані із приведенням активу в робочий стан <i>Д-т «Нематеріальні активи» К-т «Субсидії і дотації»</i></p>							
Обмін на подібний об'єкт	<p>Якщо в операції відсутня комерційна сутність, то балансова вартість переданого необоротного активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то вона дорівнюватиме справедливій вартості із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. <i>Д-т «Нематеріальні активи» (отримані) Д-т «Накопичена амортизація» К-т «Основні засоби», «Нематеріальні активи» (передані)</i></p>							
Обмін на неподібний об'єкт	<p>Якщо в операції присутня комерційна сутність, то справедлива вартість необоротного активу збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну</p> <table border="1" data-bbox="544 1563 1362 1715"> <thead> <tr> <th data-bbox="544 1563 906 1597">Результатом є збиток:</th> <th data-bbox="906 1563 1362 1597">Результатом є прибуток:</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="544 1597 906 1715"> <i>Д-т «Продаж НА» К-т «Товари»(передані) Д-т «Нематеріальні активи» (отримані), «Грошові кошти», «Прибутки та збитки» К-т «Продаж НА»</i> </td> <td data-bbox="906 1597 1362 1715"> <i>Д-т «Продаж НА» К-т «Нематеріальні активи» (передані), «Грошові кошти», «Прибутки та збитки» Д-т «Накопичена амортизація», «Нематеріальні активи» (отримані) К-т «Продаж НА»</i> </td> </tr> </tbody> </table>		Результатом є збиток:	Результатом є прибуток:	<i>Д-т «Продаж НА» К-т «Товари»(передані) Д-т «Нематеріальні активи» (отримані), «Грошові кошти», «Прибутки та збитки» К-т «Продаж НА»</i>	<i>Д-т «Продаж НА» К-т «Нематеріальні активи» (передані), «Грошові кошти», «Прибутки та збитки» Д-т «Накопичена амортизація», «Нематеріальні активи» (отримані) К-т «Продаж НА»</i>		
Результатом є збиток:	Результатом є прибуток:							
<i>Д-т «Продаж НА» К-т «Товари»(передані) Д-т «Нематеріальні активи» (отримані), «Грошові кошти», «Прибутки та збитки» К-т «Продаж НА»</i>	<i>Д-т «Продаж НА» К-т «Нематеріальні активи» (передані), «Грошові кошти», «Прибутки та збитки» Д-т «Накопичена амортизація», «Нематеріальні активи» (отримані) К-т «Продаж НА»</i>							
Отримані внаслідок об'єднання підприємств	<p>Згідно з МСФЗ «Об'єднання бізнесу» собівартістю необоротних активів є їх справедлива вартість на дату придбання <i>Д-т, «Нематеріальні активи», «Гудвіл» К-т «Грошові кошти»</i></p>							
Поліпшення об'єкта	<p>Повинна існувати вірогідність, що витрати на поліпшення активу дозволять створювати майбутні економічні вигоди більші за первісно очікувані та можуть бути надійно оцінені і віднесені на актив. Тобто ці витрати включаються до балансової вартості необоротних активів <i>Д-т «Накопичена амортизація», «Нематеріальні активи» К-т «Грошові кошти»</i></p>							

Рис. 1. Облік та оцінка надходження нематеріальних активів за МСФЗ [6]

Документальне оформлення обліку надходження нематеріальних активів залежить від того, чи створені вони силами підприємства, чи придбані у інших осіб. Аналітичний облік організується за видами нематеріальних активів та інвентарними об'єктами, на кожний з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів.

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

При придбанні нематеріального активу в обмін на подібні об'єкти первісна вартість такого активу дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то у цьому випадку первісна вартість придбаного нематеріального активу дорівнює справедливій вартості переданого активу. Різницю між справедливою і залишковою вартістю нематеріального активу буде включено до витрат звітного періоду.

Облік операцій зі створення нематеріальних активів на ПАТ «Південний ГЗК» наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Облік операцій зі створення корисної моделі на ПАТ «Південний ГЗК»

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Документи
Використані власні матеріали на науковій розробки	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	20400000 «Тара і тарні матеріали»	512,0	Вимога, лімітно-забірна картка
Сплачено збір за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкт промислової власності	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	31100000 «Поточні рахунки в національній валюті»	157,2	Виписка банку
Зарахована сума збору до капітальних інвестицій	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	157,2	Бухгалтерська довідка
Нарахована винагорода автору	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	66100000 «Розрахунки за заробітною платою»	1000,0	Акт виконаних робіт
Нарахування у фонд соціального страхування та пенсійний фонд на виплачену винагороду	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	65000000 «Розрахунки за страхування»	363,0	Бухгалтерська довідка
Вводиться в експлуатацію корисна модель	12400000 «Права на об'єкти промислової власності»	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	2032,2	НА-1 «Акт введення в господарський оборот»

При внесенні нематеріальних активів до статутного капіталу підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності первісною вартістю таких нематеріальних активів визнається узгоджена його засновниками (учасниками) справедлива вартість.

Порядок оцінки внесків учасників до статутного капіталу товариства визначається в засновницьких документах товариства, описується в протоколі зборів учасників (акціонерів) з визначенням узгодженої ціни та форм внесення нематеріальних активів.

Відображення в обліку операцій з оприбуткування нематеріального активу (наприкладі отримання прав на оренду приміщення) як компенсація заборгованості учасника за внесками до зареєстрованого (пайового) капіталу наведено у табл. 2.

Крім того, вартість нематеріального активу повинна бути оцінена власниками і оформлена актом форми НА - 1.

Акт заповнюється в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо), підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Облік операцій з внесення прав на оренду приміщення до зареєстрованого (пайового) капіталу ПАТ «Південний ГЗК»

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Документ
Відображено заборгованість учасника по внесках до статутного капіталу	46000000 «Неоплачений капітал»	40000000 «Зареєстрований (пайовий) капітал»	15000	Бухгалтерська довідка (на підставі Статуту)
Оприбутковано право на оренду приміщення по договору та акту	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	46000000 «Неоплачений капітал»	15000	Прибутковий ордер, акт приймання-передачі
Вводиться в експлуатацію нематеріальних активів	12400000 «Права на об'єкти промислової власності»	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	15000	НА-1 «Акт введення в господарський оборот»

При придбанні об'єкта нематеріальних активів в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив первісна вартість такого об'єкта дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

При безоплатному надходженні нематеріальних активів (у т.ч. оприбуткування надлишків, виявлених при інвентаризації) їх оцінка проводиться комісією з урахуванням методів описаних вище. Облік операцій з безоплатного надходження та обміну нематеріальних активів на інші активи (запаси) підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності на ПАТ «Південний ГЗК» відображено у табл. 3.

Таблиця 3

Облік операцій з обміну та безоплатного надходження нематеріальних активів на ПАТ «Південний ГЗК»

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Документ
Надійшли нематеріальні активи в обмін на інші активи	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	2500	Прибуткова накладна
Списана балансова вартість активів, переданих в обмін на нематеріальні активи	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	20700000 «Запасні частини»	2000	Акт приймання-передачі
Нарахована сума доходу на різницю у вартості активів	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	74500000 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	500	Відомість нарахованої амортизації
Оприбуткована вартість безоплатно одержаних нематеріальних активів	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	42400000 «Безоплатно отримані необоротні активи»	1000	Прибутковий ордер, акт приймання-передачі
Вводяться до експлуатації нематеріальні активи	12400000 «Права на об'єкти промислової власності»	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	3500	НА-1 «Акт введення в господарський оборот»

Надходження нематеріальних активів в обмін на інші активи (у нашому випадку в обмін на активи меншої вартості) приводить до формування доходу на різницю вартості.

Процес придбання нематеріальних активів за грошові кошти у національних постачальників і відображення їх в бухгалтерському обліку представлено в табл. 4.

Як видно з даних табл. 4, вартість нематеріального активу збільшується на суми додаткових витрат, що пов'язані з оформленням права на авторський винахід.

Сума податкового кредиту не включається до вартості нематеріального активу, як і при оприбуткуванні матеріальних цінностей.

Операції з придбання авторського винаходу на ПАТ «Південний ГЗК»

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Документи
Здійснено оплату за авторський винахід	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	31100000 «Поточні рахунки в національній валюті»	36000	Виписка банку
Оприбутковано право на авторський винахід	<b>15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»</b>	<b>37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»</b>	30000	Бухгалтерська довідка
Нарахована сума податкового кредиту	64100000 «Розрахунки за податками»	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами» <sup>2</sup>	6000	Податкова накладна
Сплачено за юридичні послуги по оформленню права на авторський винахід	63100000 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками»	31100000 «Поточні рахунки в національній валюті»	1200	Виписка банку
Нарахована сума податкового кредиту	64100000 «Розрахунки за податками»	63100000 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками»	200	Податкова накладна
Оприбуткована вартість юридичних послуг	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63100000 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками і підрядниками»	1000	Акт приймання передачі
Вводиться в експлуатацію НА	12500000 «Авторські і суміжні з ними права»	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	31000	НА-1 «Акт введення в господарський оборот»

Через відсутність чіткого порядку обліку придбання нематеріальних активів у нерезидентів потрібно керуватися Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [12] та ПСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» [13].

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» імпорт – це купівля (у т.ч. з оплатою в негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами [12].

Для розрахунку з іноземними постачальниками за придбані нематеріальні активи використовується пасивний рахунок 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Облік за цим рахунком необхідно вести паралельно в національній та іноземній валютах.

В обліку необхідно чітко відстежувати суми іноземної валюти, що перераховані у вигляді авансів, і відокремлювати їх від проведення наступної оплати.

Для цього використовується субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами».

Аналітичний облік імпорتنих операцій організується за трьома напрямками: кожним продавцем; кожним платежем; кожному виду валют.

Важливою особливістю операцій з імпорту є те, що витрати визнаються у іноземній валюті шляхом перерахунку в гривні із застосуванням валютного курсу, що діє на дату здійснення операцій і перераховується надалі у зв'язку зі зміною валютного курсу.

Залежно від строків оплати товарів (робіт, послуг) розрізняють імпорт на умовах передоплати та імпорт на умовах відстрочення оплати.

Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті здійснюється відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», за яким курсова різниця – це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах [13].

При цьому порядок формування первісної вартості товарів, а також включення до складу витрат вартості імпорتنих нематеріальних активів у бухгалтерському обліку залежить від того, яка подія при імпорті була першою – отримання або оплата їх вартості.

Порядок відображення в обліку курсових різниць у імпортерів нематеріальних активів подано на рис. 2.

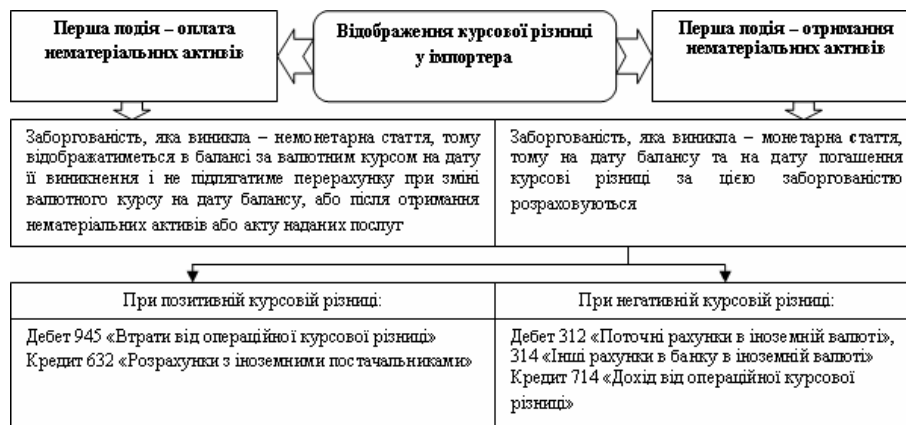


Рис. 2. Порядок відображення в обліку курсових різниць у імпортера нематеріальних активів

Використання запропонованої методики відображення курсових різниць, що збільшують або зменшують витрати підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, дозволить підвищити достовірність відображення операцій з імпорту нематеріальних активів в обліковій практиці та прозорість економічної взаємодії між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

В табл. 5 наведено порядок обліку придбання нематеріальних активів у нерезидента (перша подія - отримання нематеріального активу).

Таблиця 5

Облік придбання нематеріальних активів у нерезидента (перша подія – отримання нематеріального активу)

Зміст	Дебет	Кредит	Сума, \$/грн.
<b>10.12.2012 :</b>			
Перераховано митниці мито (1 000 дол. США $\times$ 8,13 $\times$ 10 % : 100) = 813 грн. та імпортерний ПДВ (8 130 + 813) $\times$ 20 % = 1 788,60 грн.	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	31100000 «Поточні рахунки в національній валюті»	2601,6
Оприбутковано імпортерний товар: 1 000 дол. США $\times$ 8,13	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	63200000 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»	\$1000 8130
Включено мито у первісну вартість нематеріального активу	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	813
Включено у склад податкового кредиту суму ПДВ на підставі ввізної ВМД: (1 000 дол. США $\times$ 8,13 + 813) $\times$ 20 % = 1 788,6 грн.	64100000 «Розрахунки за податками»	37700000 «Розрахунки з іншими дебіторами»	1788,6
<b>31.12.2012 :</b>			
Відображена курсова різниця по кредиторській заборгованості в іноземній валюті: (1000 дол. США $\times$ (8,16 – 8,13) = 30 грн.	94500000 «Втрати від операційної курсової різниці»	63200000 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»	30
Списано курсову різницю на фінансовий результат	79000000 «Фінансові результати»	94500000 «Втрати від операційної курсової різниці»	30
<b>14.01.2013 :</b>			
Перерахована плата нерезиденту: 1 000 дол. США $\times$ 8,17 = 8 170 грн.	63200000 «Розрахунки з іноземними постачальниками і підрядниками»	31200000 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	\$1000 7170
Відображена курсова різниця по заборгованості на дату погашення (1 000 дол. США $\times$ (8,17 – 8,16) = 10 грн.	94500000 «Втрати від операційної курсової різниці»	63200000 «Розрахунки з іноземними постач. і підрядниками»	10
Списано курсову різницю на фінансовий результат	79000000 «Фінансові результати»	94500000 «Втрати від операційної курсової різниці»	10
Вводиться в експлуатацію нематеріальний актив	12000000 «Нематеріальні активи»	15400000 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	8943

**Висновки та напрямок подальших досліджень.** Система обліку нематеріальних активів в Україні повинна відповідати новим ринковим умовам та системі ведення обліку та подання звітності за МСФЗ.

Головною умовою залучення інвестицій у нематеріальні активи для українських підприємств-суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності повинна стати стабільна нормативна база національного обліку, що узгоджена з міжнародною обліково-звітною системою.

Для правильного відображення надходження, в т.ч. імпорту, нематеріальних активів та отримання достовірної інформації про них запропоновано використовувати вдосконалену методику їх бухгалтерського обліку, яку розглянуто на матеріалах ПАТ «Південний ГЗК», що є суб'єктом міжнародного бізнесу.

Застосований методологічний підхід, а також розроблене методичне та організаційне забезпечення сприятимуть достовірному та повному відображенню в обліку відповідних господарських операцій та дієвому контролю за надходженням, в т.ч. імпортом, нематеріальних активів та формуванням об'єктивної звітної інформації.

Використання запропонованої методики відображення курсових різниць, що збільшують або зменшують витрати підприємства-суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності, дозволить підвищити прозорість економічної взаємодії між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

Розглянутий порядок обліку надходження, у т.ч. імпорту, нематеріальних активів створює базу для продовження досліджень в напрямку створення єдиної узгодженої системи обліку, аналізу і контролю операцій з нематеріальними активами на підприємствах, що є суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності.

### *Список літератури*

1. **Просвірина І.І.** Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы /И.И. Просвірина// Финансовый менеджмент. – 2004. - №4 [електронний ресурс].– Режим доступу : <http://dis.ru/>.
2. **Бульга Р.П.** Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала: Дис. на соискание степени к.э.н. 08.00.12: захищена 28.06.2005 / **Бульга Роман Петрович.** – М., 2005. – 354 с.
3. **Бразилій М.М.** Облік створення нематеріальних активів /М.М.Бразилій// Проблеми і перспективи банківської системи України: Зб. наук. праць. – Київ: УАБС НБУ. – 2009. – 457с.
4. **Бражна Л.В.** Порядок відображення в обліку створення нематеріальних активів /Л.В.Бражна// Облік і фінанси. - 2010. - №4. – 236 с.
5. **Скоп Х.** Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання та оцінка /Х.Скоп// Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. - №8. – С. 10-19.
6. **Міжнародні стандарти фінансової звітності** / [електронний ресурс].– Режим доступу : <http://minfin.gov.ua/>.
7. **Шульга С.В.** Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / **Шульга Світлана Володимирівна.** – К., 2006. - 208 с.
8. **Ловінська Л.Г.** Бухгалтерський облік: [навч.-метод. посіб.] / **Л.Г.Ловінська, Л.В.Жилкіна, О.М.Голенко та ін.** – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.
9. **Голов С.Ф.** Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [практ. посіб.] / **С.Ф. Голов, В. М. Костюченко.** — К. : Лібра, 2004. — 880 с.
10. **Голов С.** Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку /С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007.- №4.- С.3-18.
11. **Інструкція** про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291, із змінами і доповненнями / [електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.
12. **Закон України** «Про зовнішньоекономічну діяльність» від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
13. **Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. № 93 із змінами та доповненнями [Текст] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

Рукопис подано до редакції 19.03.14